

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG  
**COUR ADMINISTRATIVE**

**Numéro du rôle : 36656C**  
Inscrit le 27 juillet 2015

---

**Audience publique du 24 mars 2016**

**Appel formé par  
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg  
contre  
un jugement du tribunal administratif du 24 juin 2015 (n° 34530 du rôle)  
dans un litige l'opposant à  
la société A, ...,  
en matière d'impôts**

---

-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 36656C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 27 juillet 2015 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 9 juillet 2015, pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 24 juin 2015 (n° 34530 du rôle), par lequel ledit tribunal a reçu en la forme et déclaré justifié le recours introduit au nom de la société A s.à r.l., ayant son siège social à L-... ..., représentée par ses organes légaux en fonctions, et tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 février 2014 (n° C18917 du rôle) prise suite à une réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008, émis par le bureau d'imposition Sociétés 6 le 23 mai 2013, de manière à avoir dit, par réformation de ladite décision, que les pertes reportables d'un montant de ... euros accrues dans l'intégration fiscale durant les années 2004 à 2007 peuvent être compensées avec les bénéfices réalisées par les sociétés filiales société D et société E, rejeté la demande en paiement d'une indemnité de procédure de ... euros formulée par la société demanderesse et condamné l'Etat aux frais de l'instance ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 7 octobre 2015 par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la société A s.à r.l. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA et Maître Alain STEICHEN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 novembre 2015.

-----

-

Par un courrier du 17 avril 2013, le bureau d'imposition Sociétés 6 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », informa la société A s.à r.l., ci-après désignée par la « *société A* », en exécution du § 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », qu'il envisageait de s'écarter de la déclaration d'impôt sur le point suivant et transmit le projet d'imposition afférent :

*« Refus de la déduction des pertes essuyées avant l'admission au régime d'intégration fiscale »*

*D'après les termes de l'alinéa 2 de l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981 portant exécution de l'article 164bis LIR, alinéa 7 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, les pertes reportables afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale (ici : Société A, comme société-faîtière, et société D et société E, comme sociétés filiales) peuvent être reportées par la société mère dans les conditions de l'article 114 LIR, mais seulement dans la mesure où la société qui les a subies (société filiale ou société mère) dégage un résultat bénéficiaire.*

*Il en résulte que la société dominante ne peut pas compenser le bénéfice réalisé par les sociétés filiales avec les pertes subies par elle avant l'entrée dans le périmètre de l'intégration fiscale des sociétés filiales (année 2008) ».*

Par courrier du 9 mai 2013, la société A prit position par rapport au projet d'imposition et au courrier du 17 avril 2013, précités.

En date du 23 mai 2013, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société A le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008 et le bulletin de l'impôt commercial communal de la même année conformes au projet d'imposition communiqué avec le courrier du 17 avril 2013, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008 renvoyant à la motivation du courrier précité du 17 avril 2013.

Le 23 août 2013, la société A introduisit une réclamation contre les bulletins précités auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* ».

Par une décision du 12 février 2014, inscrite sous le numéro C18917 du rôle, le directeur rejeta cette réclamation comme non fondée sur base des motifs suivants :

*« Vu la requête introduite le 23 août 2013 par la dame ... et le sieur ..., au nom de la société à responsabilité limitée A, avec siège social à L- ... ..., pour réclamer contre « les bulletins d'imposition datés du 23 mai 2013 » ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que la requête ne désigne pas les bulletins critiqués, que la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2008, tous émis le 23 mai 2013 ;*

*Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf.*

Conseil d'État du 06.02.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé des pertes reportables d'un montant de ... euros ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens des réclamants, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce, la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal de la réclamante que celle-ci, ensemble avec 4 autres sociétés résidentes, notamment les sociétés à responsabilité limitée société B, société C, société D et société E, sont intégrées fiscalement au sens de l'article 164bis L.I.R. ;

Considérant qu'en guise de motivation, la réclamante expose que la base légale invoquée par le bureau d'imposition, i.e. l'alinéa 2 de l'article 1 du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981, ne serait pas applicable en l'occurrence et ne serait pas légale en raison de la condition restrictive de la déduction des pertes reportables ;

Considérant qu'elle fait encore valoir que l'intégration fiscale « se conçoit comme un régime unique, et non comme une addition d'intégrations fiscales distinctes » et que l'intégration fiscale des nouvelles filiales entrées dans le périmètre de l'intégration fiscale de la réclamante devrait être analysée comme une extension du périmètre existant depuis 2004 ;

qu'en raison de ces considérations, la réclamante requiert la déduction intégrale des pertes reportables ;

Considérant qu'aux termes de l'article 164bis L.I.R., « les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, dont 95% au moins du capital est détenu directement ou indirectement par une autre société de capitaux résidente pleinement imposable ou par un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités, peuvent, sur demande, être intégrées fiscalement dans la société mère ou dans l'établissement stable indigène, de façon à faire masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la société mère ou de l'établissement stable indigène » ;

Considérant que la circulaire L.I.R. n° 164bis/1 du 27 septembre 2004 retient que le régime d'intégration fiscale ne vise pas à instaurer une base légale pour l'imposition du résultat consolidé au sens propre d'un groupe de sociétés, mais se limite à permettre aux sociétés intéressées de regrouper ou de compenser leurs résultats fiscaux pendant la période d'application du régime d'intégration fiscale ;

Considérant que les résultats fiscaux des sociétés filiales admises au régime d'intégration fiscale, dont les résultats fiscaux des quatre sociétés filiales, sont ajoutés au résultat fiscal de la société faîtière, en l'occurrence de la réclamante ;

*Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 1 du règlement grand-ducal portant exécution de l'article 164bis L.I.R., la société mère (ou faîtière) est passible de l'impôt sur le revenu des collectivités correspondant au revenu imposable du groupe établi ;*

*Considérant qu'en ce qui concerne l'impôt commercial communal, les dispositions en matière de régime d'intégration fiscale sont alignées à celles applicables en matière de l'impôt sur le revenu des collectivités à partir de l'année d'imposition 2002 ;*

*Considérant qu'en établissant les bases d'imposition de l'année 2008, le bureau d'imposition a refusé la déduction de pertes reportables déclarées d'un montant total de ... euros ;*

*Considérant qu'en matière d'impôt sur le revenu, le report de pertes subies antérieurement à l'exercice d'exploitation est réglé par les dispositions de l'article 114 L.I.R. tandis qu'en matière d'impôt commercial communal, la déduction de telles pertes du bénéfice de l'exercice est permise dans les conditions du § 9bis GewStG ;*

*Considérant que si un bulletin ayant fixé une cote d'impôt égale à zéro, avait reconnu en plus une perte dans le chef de la réclamante, la réclamation n'aurait pas été admise contre tel bulletin, mais seulement contre un bulletin futur opérant report de la perte (article 114 L.I.R. et paragraphe 9bis GewStG) déterminée par reconstitution des bénéfices et des pertes depuis la dernière imposition à cote positive de la période éligible pour le report de pertes et fixant pour la première fois une cote d'impôt supérieure à zéro (jugement tribunal administratif du 4 février 1998, n° 9850 du rôle) ;*

*Considérant que, tout comme le bureau d'imposition, le directeur doit instruire (§ 204 AO) sur les pertes et bénéfices des exercices antérieurs ;*

*que tant pour l'impôt commercial communal que pour l'impôt sur le revenu, les pertes susceptibles de déduction éventuelle sont pour l'année 2008, celles survenues depuis 2004 ;*

*Considérant qu'en ce qui concerne les sociétés intégrées fiscalement au sens de l'article 164bis, le règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981 portant exécution de l'article 164bis L.I.R. règle entre autres le traitement fiscal des pertes reportables afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale et des pertes reportables essuyées au cours de la période d'application du régime d'intégration fiscale ;*

*Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que la réclamante est intégrée fiscalement avec deux sociétés filiales dénommées société B et société C depuis l'année 2004 et qu'elle est intégrée fiscalement à partir de l'année 2008 avec deux autres sociétés filiales dénommées société D et société E;*

*Considérant qu'en vertu de l'alinéa 4 de l'article 164bis L.I.R., le régime d'intégration fiscale est subordonné à l'introduction d'une demande écrite auprès de l'administration des contributions directes avant la fin du premier exercice de la période pour laquelle le régime d'intégration fiscale est demandé ;*

*qu'une telle période doit couvrir au moins 5 exercices d'exploitation ;*

*Considérant en l'occurrence que même si la réclamante est intégrée fiscalement avec quatre sociétés filiales, il n'en reste pas moins que l'octroi des dispositions de l'article 164bis L.I.R. a fait l'objet, en l'espèce, de trois demandes distinctes pour les quatre sociétés filiales ;*

*Considérant que chaque demande déclenche, dans le chef de ces sociétés, une nouvelle période minimale de 5 exercices d'exploitation l'intégration fiscale en application des dispositions de l'article 164bis L.I.R. ;*

*qu'une nouvelle demande n'a pas d'impact sur la période minimale restante résultant de demandes d'intégrations fiscales accordées favorablement antérieurement ;*

*qu'il en résulte que chaque demande d'intégration fiscale s'analyse donc individuellement quant au critère de la durée quinquennale ;*

*que par conséquent, les demandes d'intégration relatives aux deux sociétés filiales entrées dans le périmètre d'une intégration fiscale ne s'analysent donc pas en une extension du régime existant avec la réclamante et les filiales société B et société C;*

*Considérant que les pertes reportables déclarées et revendiquées par la réclamante se décomposent comme suit :*

*[...]*

*Considérant que la réclamante entend compenser les résultats déficitaires d'un montant total de ... euros concernant les années 2004, 2005, 2006 et 2007 du groupe intégré fiscalement avec les résultats positifs des filiales 3 et 4 (société D et société E) ;*

*Considérant que les résultats positifs des filiales 3 et 4 font état de pertes reportables desdites filiales essuyées avant rentrée dans le périmètre du régime d'intégration fiscale avec la réclamante ;*

*qu'ainsi, des pertes reportables de montants respectifs de ... euros (années 2004-2007) et de ... (année 2007) ont diminué les résultats positifs de ... et ... euros des filiales 3 et 4 ;*

*Considérant que les alinéas 2 et 3 de l'article 1 du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981 portant exécution de l'article 164bis L.I.R. règlent le traitement fiscal des pertes reportables en cas d'intégration fiscale ;*

*que l'alinéa 2 prévoit que les pertes reportables afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale peuvent être reportées par la société mère dans les conditions de l'article 114 L.I.R., mais seulement dans la mesure où la société que les a subies (sociétés filiales ou société mère) dégage un résultat bénéficiaire ;*

*que l'alinéa 3 règle le traitement fiscal des pertes reportables en cas de retour au régime d'imposition individuelle des sociétés du groupe ; que les pertes reportables essuyées au cours de la période d'application du régime d'intégration fiscale ne peuvent pas être transférées par société mère à ses filiales ou sous-filiales ;*

*Considérant que la déductibilité des reports déficitaires visée à l'article 114 L.I.R. est subordonnée entre autres à la condition que seul celui qui a subi la perte peut la porter en déduction (article 114 alinéa 2 numéro 3 L.I.R.) ;*

*qu'il en résulte que la réclamante ne peut pas compenser les bénéfices réalisés par deux sociétés filiales avec les pertes fiscales subies par elle avant l'entrée dans le périmètre de l'intégration fiscale desdites sociétés filiales ;*

*que, sinon, toute demande d'octroi favorable d'un régime d'intégration fiscale aurait un effet rétroactif en ce qu'il permettrait de déduire les résultats déficitaires qu'une société éligible a dégagés avant l'entrée dans le périmètre de l'intégration fiscale ;*

*Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a refusé la déduction des pertes reportables d'un montant de ... euros ;*

**PAR CES MOTIFS**

*reçoit les réclamations en la forme,*

*les rejette comme non fondées ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 mai 2014, la société A fit introduire un recours en réformation contre la décision du directeur du 12 février 2014.

Dans son jugement du 24 juin 2015, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme et le déclara justifié au fond. Il réforma ainsi la décision directoriale déferée en ce sens que les pertes reportables d'un montant de ... euros accrues dans le cadre de l'intégration fiscale durant les années 2004 à 2007 pouvaient être compensées avec les bénéfices réalisés au titre de l'exercice 2008 par les sociétés filiales société ..., ci-après désignée par la « société D », et société ..., ci-après désignée par la « société E », rejeta la demande en paiement d'une indemnité de procédure de ... euros formulée par la société demanderesse et condamna l'Etat aux frais de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 27 juillet 2015, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 24 juin 2015.

A l'appui de son appel, l'Etat considère que le tribunal aurait reconnu à bon droit que la compensation des pertes accrues dans le cadre de l'intégration fiscale avec des résultats positifs d'une société nouvellement admise à l'intégration fiscale se heurterait, le cas échéant, à l'idée à la base plus particulièrement de l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981 portant exécution de l'article 164*bis* LIR, ci-après désigné par le « règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981 », à savoir celle de ne pas conférer à l'intégration fiscale un effet rétroactif, mais ensuite estimé par une interprétation erronée des dispositions légales applicables qu'en l'espèce, il ne s'agissait pas du report de pertes antérieures à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale, au motif que les pertes litigieuses auraient été celles générées par le groupe formé par la société A et les sociétés filiales ... s.à r.l., ci-après désignée par la « société B », et ... s.à r.l., ci-après désignée par la « société C », à la suite de leur admission à l'intégration fiscale en 2004 et qu'en conséquence, l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981 ne trouverait *a priori* pas application en l'espèce.

L'Etat soutient que le tribunal aurait dû admettre que l'arrivée d'un nouveau membre du groupe correspondrait à un nouveau régime d'intégration fiscale. Il se réfère à cet égard à l'article 114 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », au § 9*bis* de la loi modifiée du 1<sup>er</sup> décembre 1936 concernant l'impôt commercial communal, dite « Gewerbesteuer-gesetz », en abrégé « GewStG », et à l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981 pour rappeler que seul celui ayant subi la perte pourrait la reporter et que les pertes reportables afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale pourraient être reportées par la société mère dans les conditions de l'article 114 LIR, mais seulement dans la mesure où la société qui les a subies (sociétés filiales ou société mère) dégage un résultat bénéficiaire. Il rappelle que le système de l'intégration fiscale instauré par l'article 164*bis* LIR constituerait une exception au principe suivant lequel chaque société est considérée isolément d'un point de vue fiscal et que l'article 164*bis* LIR devrait donc être interprété de manière restrictive en tant qu'exception au grand principe de l'interdiction de compenser ou de transférer des résultats entre sociétés. Il se prévaut des travaux parlementaires relatifs à l'article 164*bis* LIR et aux commentaires des articles du projet du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981 dont il se dégagerait que l'alinéa 2 de l'article 1<sup>er</sup> dudit règlement grand-ducal aurait pour objet de restreindre le report des pertes afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale et qu'à défaut de cette restriction, l'octroi du régime en question aurait un effet de rétroactivité en ce qu'il admettrait au report des pertes les résultats déficitaires qu'une société agréée a dégagés avant l'admission au groupe, alors que ces déficits perdraient le cas échéant leur caractère de pertes reportables si la société était restée sujet fiscal. L'Etat souligne que la doctrine partagerait cette interprétation restrictive en ce

qui concerne le droit au report de pertes et qu'elle reconnaîtrait que la possibilité de compenser les pertes des différentes sociétés intégrées avec les profits réalisés par les autres sociétés intégrées ne s'appliquerait que pour les pertes fiscales subies par les différentes sociétés intégrées à partir de la date d'application du régime de l'intégration fiscale, tandis que les pertes antérieures à la date d'intégration ne pourraient se compenser avec les résultats du groupe et devraient rester isolées au sein de la filiale qui pourrait en contrepartie les résorber au fur et à mesure de ses bénéfices à venir. Tout en admettant que la question litigieuse en l'espèce concerne le report de pertes dans le chef de la société faîtière, l'Etat estime que le principe tel que décrit par la doctrine s'appliquerait *mutatis mutandis* à la présente cause.

L'Etat fait encore valoir que l'article 164*bis* LIR introduirait par ailleurs un régime facultatif d'imposition du bénéfice consolidé d'un groupe de sociétés qui ne s'appliquerait pas de plein droit, mais serait subordonné à une demande écrite conjointe de la société mère et des filiales visées. Dans la mesure où l'application du régime d'intégration fiscale serait soumise à la condition que les sociétés concernées se lient pour une période couvrant au moins cinq exercices d'exploitation, correspondant ainsi à une période minimale, les conditions devraient être respectées pour toutes les sociétés filiales du groupe pendant cinq ans, de manière que ce serait à tort que le tribunal a estimé que l'arrivée d'un nouveau membre du groupe ne correspondrait pas à un nouveau régime d'intégration fiscale. Il rappelle que l'intimée aurait formulé, en sa qualité de société faîtière, une première demande d'intégration fiscale avec les sociétés filiales société B et société C à partir de l'année 2004 ainsi qu'une deuxième demande d'intégration avec les sociétés filiales société D et société E à partir de l'année 2008. En outre, les pertes dont le report est demandé auraient été accumulées par la société mère A et les 2 filiales société B et société C au cours des années 2004 à 2007 et elles auraient été subies par la société mère et la filiale société B. Dans la mesure où ces deux sociétés n'auraient pas affiché de résultat positif au titre de l'exercice 2008 et où les sociétés filiales société D et société E ont rejoint le régime seulement en 2008, elles pourraient uniquement bénéficier du report de leurs propres pertes antérieurement subies et non du report des pertes antérieurement subies et accumulées par les autres sociétés du groupe. L'Etat conclut que malgré l'existence d'un même groupe de sociétés, il y aurait lieu de considérer qu'il existe en l'espèce deux étapes différentes de l'intégration fiscale voire deux intégrations fiscales différentes qui seraient à analyser de manière indépendante l'une de l'autre, notamment quant aux conditions à remplir d'après la loi, entre autres, mais non seulement, en ce qui concerne le critère de la durée quinquennale, toute interprétation divergente étant contraire à l'esprit de la loi et à la volonté du législateur d'instaurer un régime d'intégration fiscale optionnel et dérogatoire au droit commun.

Sur base de ces développements, l'Etat conclut que le report de pertes de ... euros aurait partant été refusé à juste titre par le directeur, au motif que ces pertes sont antérieures à l'année 2008 voire à la date de l'admission des sociétés société D et société E au régime de l'intégration fiscale avec l'intimée, de manière que le jugement entrepris devrait encourir la réformation en ce sens.

Il convient de rappeler que l'intimée avait été admise ensemble avec ses filiales société C et ADF à l'application du régime de l'intégration fiscale au sens de l'article 164*bis* LIR par décision du bureau d'imposition du 12 mai 2004 avec effet à partir de l'année d'imposition 2004. Au titre des exercices 2004 à 2007, ce groupe d'intégration fiscale a accumulé des pertes au niveau du groupe d'un total de ... euros. A travers deux demandes introduites le 12 décembre 2008, l'intimée avait demandé l'application du régime de l'intégration à son égard et celui de ses filiales société D et société E à partir de l'exercice 2008, demande à laquelle le bureau d'imposition avait fait droit suivant deux décisions séparées du 12 janvier 2009. Au titre de l'exercice 2008, l'intimée et la société B avaient subi des pertes de respectivement ... euros et ... euros, tandis que la société C avait réalisé

un bénéfice de ... euros. Les sociétés société D et société E avaient réalisé quant à elles des bénéfices de respectivement ... euros et ... euros, ces résultats ayant été obtenus par ces deux sociétés après les reports respectifs de leurs propres pertes reportables d'exercices antérieurs. Le bénéfice du groupe d'intégration fiscale représenté par les cinq sociétés prévisées au titre de l'année 2008 s'élevait dès lors à ... euros. Alors que l'intimée a prétendu à la compensation de ce bénéfice du groupe de l'exercice 2008 avec les pertes reportables accumulées à son niveau au titre du groupe d'intégration fiscale ayant existé au cours des exercices 2004 à 2007, le bureau d'imposition, confirmé par le directeur, a refusé ce report de pertes et retenu ce bénéfice du groupe comme base d'imposition au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal.

La question qui divise les parties est partant celle de savoir si les pertes reportables d'exercices antérieurs accumulées par la société faîtière dans le cadre de l'intégration fiscale ayant existé avec certaines de ses filiales peuvent être reportées par la société faîtière sur des bénéfices réalisés par des filiales nouvellement entrées dans le périmètre de l'intégration fiscale au titre du résultat global du groupe de l'intégration fiscale pour le premier exercice au cours duquel les filiales nouvellement entrées font partie du périmètre de l'intégration fiscale.

L'article 164bis LIR, dans sa teneur applicable au litige sous examen, disposait comme suit en ses paragraphes pertinents en l'espèce :

*« (1) Les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables, dont 95% au moins du capital est détenu directement ou indirectement par une autre société de capitaux résidente pleinement imposable ou par un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités, peuvent, sur demande, être intégrées fiscalement dans la société mère ou dans l'établissement stable indigène, de façon à faire masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la société mère ou de l'établissement stable indigène.*

*La détention d'une participation à travers un des organismes visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 175 est à considérer comme détention directe proportionnellement à la fraction détenue dans l'actif net investi de cet organisme.*

(...)

*(4) Le régime d'intégration fiscale est subordonné à une demande écrite conjointe de la société mère ou de l'établissement stable indigène et des filiales visées. La demande est à introduire auprès de l'Administration des contributions directes avant la fin du premier exercice de la période pour laquelle le régime d'intégration fiscale est demandé, période devant couvrir au moins 5 exercices d'exploitation.*

(...)

*(7) Un règlement grand-ducal fixe les modalités d'application du régime d'intégration fiscale susvisé ».*

Comme l'Etat le souligne à juste titre, le régime de l'intégration fiscale s'analyse en une exception au principe de l'imposition individuelle des collectivités soumises à l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'interdiction de compenser ou de transférer des résultats entre sociétés, de manière que les dispositions légales et réglementaires qui instaurent ledit régime ne sauraient être interprétées et appliquées au-delà de la portée que le législateur a entendu conférer à ce régime. D'un autre côté, ce caractère dérogatoire du régime ne doit pas conduire à une interprétation qui porterait à ses effets des restrictions allant au-delà de celles qui découlent des textes instaurant ce régime.

Ainsi, le texte de l'article 164bis LIR définit l'effet de l'intégration fiscale en ce sens que les sociétés filiales font masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la



société faîtière et cette formulation permet de conclure qu'une société faîtière peut faire rentrer dans le périmètre d'une même intégration fiscale une pluralité de ses filiales. Cette analyse se trouve également confortée par les travaux parlementaires relatifs à la version initiale de l'article 164bis LIR qui qualifient l'intégration fiscale comme un « *régime spécial d'imposition du bénéfice consolidé d'un groupe de sociétés* » prévu pour des raisons de neutralité fiscale (projet de loi ayant pour objet de compléter la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 2498, exposé des motifs, p. 2). La même analyse trouve un autre appui dans la teneur de l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981 qui dispose entre autres qu'au-delà de sa déclaration fiscale en vue de déterminer son propre résultat fiscal, la société mère « *est en plus tenue d'établir et de déposer une déclaration d'impôt tenant compte du revenu imposable du groupe qui s'obtient en regroupant ou en compensant les résultats fiscaux des sociétés membres du groupe* ». Il convient partant de conclure que l'intégration fiscale peut porter sur un groupe comportant une pluralité de filiales d'une même société faîtière.

De même, ces dispositions légales et réglementaires n'excluent pas qu'une filiale puisse rejoindre une intégration fiscale préexistante pour au moins la durée minimale de cinq exercices d'exploitation et en ressortir ensuite pour retourner au régime de son imposition individuelle, de manière qu'un groupe fiscalement intégré peut exister durant un nombre plus étendu d'années avec une société faîtière et un nombre variable de filiales intégrées.

Il s'ensuit que la thèse étatique suivant laquelle toute modification de la composition du groupe fiscalement intégré devrait emporter la création d'un nouveau régime d'intégration fiscale ne trouve appui ni dans le texte de l'article 164bis LIR ni dans les travaux parlementaires afférents. S'il est vrai que conformément à l'article 164bis (4) LIR, le délai minimal de participation à un groupe fiscalement intégré durant cinq exercices d'exploitation doit être apprécié à l'égard de chaque société du groupe, ceci n'entraîne pas nécessairement que cette condition devrait être respectée dans le chef de toutes les sociétés filiales du groupe pendant la même période de cinq ans et qu'en conséquence, l'arrivée d'un nouveau membre du groupe déclencherait un nouveau délai de cinq ans à l'égard de toutes les sociétés du groupe modifié et correspondrait ainsi à un nouveau régime d'intégration fiscale. Il faudra plutôt conclure que le respect du délai minimal de participation au groupe fiscalement intégré s'applique à l'égard de chaque société prise individuellement (cf. en ce sens également Georges BOCK et Laurent ENGEL : *L'intégration fiscale*, in Droit fiscal luxembourgeois, livre jubilaire de l'IFA Luxembourg, Bruylant 2008, p. 238).

Par voie de conséquence, le groupe fiscalement intégré, dont l'intimée était la société faîtière et ses deux filiales société B et société C les filiales intégrées, doit être considéré comme ayant existé à partir de l'année 2004 et les pertes reportables accumulées par ces sociétés à hauteur de ... euros durant les années 2004 à 2007 doivent être qualifiées de pertes reportables subies par ce groupe fiscalement intégré que les sociétés société D et société E ont rejoint à partir de l'année 2008.

Il convient cependant encore d'examiner les dispositions des alinéas 2 et 3 de l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981 qui constituent les seules règles concernant les pertes reportables dans le cadre du régime de l'intégration fiscale et qui sont encore invoqués par l'Etat.

Ledit alinéa 2 dispose que « *les pertes reportables afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale peuvent être reportées par la société mère dans les conditions de l'article 114 LIR, mais seulement dans la mesure où la société qui les a subies (sociétés filiales ou société mère) dégage un résultat bénéficiaire* » et règle le sort des pertes reportables supportées par une société filiale durant des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe dont elle fait partie au régime d'intégration fiscale.

L'alinéa 3 dispose qu' « *en cas de retour au régime d'imposition individuelle des sociétés du groupe, les pertes reportables essuyées au cours de la période d'application du régime d'intégration fiscale ne peuvent pas être transférées par la société mère à ses filiales ou sous-filiales* » et règle la question de la transmission de pertes reportables par la société faîtière aux filiales au moment de la cessation de l'application du régime de l'intégration.

Ces deux dispositions règlent, pour ainsi dire, « *l'importation* » de pertes antérieures dans un groupe fiscalement intégré nouvellement créée et excluent « *l'exportation* » des pertes reportables d'un tel groupe lors du départ d'une société du groupe.

Cependant, comme les premiers juges l'ont souligné à bon escient, aucune de ces deux dispositions ne règle expressément la situation de l'espèce relative au sort de pertes reportées subies par un groupe depuis son admission au régime d'intégration fiscale par rapport au résultat positif de sociétés nouvellement englobées dans l'intégration fiscale. En outre, l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981 ne peut pas non plus être interprété par analogie en ce sens qu'au vu de la limitation de « *l'importation* » de pertes antérieures à son report sur des résultats positifs futurs de la société filiale qui les avait subies avant son admission au groupe, il faudrait également considérer que les pertes reportables subies par un groupe fiscalement intégré ne pourraient être reportées que sur les résultats positifs des sociétés ayant fait partie du groupe durant les exercices de génération des pertes à l'exclusion des résultats positifs de sociétés ayant rejoint le groupe lors d'exercices ultérieurs. En effet, il se dégage du commentaire du projet du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981 que « *l'alinéa 2 [de l'article 1<sup>er</sup>] a pour objet de restreindre le report des pertes afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale. A défaut de cette restriction, l'octroi du régime en question aurait un effet de rétroactivité en ce qu'il admettrait au report des pertes les résultats déficitaires qu'une société agréée a dégagé avant l'admission au groupe, alors que ces déficits perdraient le cas échéant leur caractère de pertes reportables si la société était restée sujet fiscal* ». La finalité de cette disposition d'exclure un effet rétroactif concerne ainsi l'usage ultérieur au sein d'un groupe fiscalement intégré de pertes subies antérieurement et en dehors du groupe, mais non pas l'usage élargi à ses filiales entre-temps admises au groupe des pertes subies déjà au sein d'un groupe fiscalement intégré.

Dans ces conditions, la Cour partage entièrement la conclusion du tribunal que l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981 ne trouve *a priori* pas application en l'espèce, de manière, entre autres, que l'examen du moyen de l'intimée tiré de l'exception d'illégalité de l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 1<sup>er</sup> juillet 1981 devient surabondant.

Il convient partant de conclure que, même si l'article 164bis LIR constitue une exception au principe général d'imposition individuelle des sociétés opaques, il a instauré un système d'imposition d'un groupe de sociétés en vertu duquel des pertes reportables subies au niveau d'un groupe fiscalement intégré préexistant et ayant constitué le résultat fiscal du groupe imputé à la société faîtière peuvent en principe être reportées sur les résultats positifs futurs du groupe qui sont imputés à la société faîtière tout comme les pertes reportables antérieures et que, conformément aux développements ci-avant, l'entrée d'une nouvelle filiale dans le périmètre du groupe fiscalement intégré n'affecte pas la pérennité de ce dernier et partant la nature des pertes reportables déjà subies au niveau du groupe, ces dernières ne devant pas être requalifiées en pertes subies antérieurement à la création d'un nouveau régime d'intégration fiscale. Dans ces conditions, en cas d'entrée d'une nouvelle filiale dans le cercle du groupe fiscalement intégré, ses bénéfices seront imputés fiscalement à la société faîtière à l'instar de ceux des autres filiales déjà fiscalement intégrées depuis des exercices antérieurs et entreront dans le résultat fiscal global du groupe sur lequel, s'il est positif, des pertes d'exercices antérieurs du groupe pourront être reportées.

Le renvoi, par l'Etat, à l'article 114 (2) n° 3 LIR, au vœu duquel « *seul celui qui a subi la perte peut la porter en déduction* », n'est pas de nature à affecter cette conclusion, étant donné qu'il doit être appliqué en tenant compte de l'article 164*bis* LIR qui a pour effet que le résultat fiscal global du groupe fiscalement intégré est toujours imputé à la société faîtière du groupe, de manière qu'également les pertes du groupe sont à considérer comme subies par la société faîtière, et qui ne prévoit pas la rupture de la continuité d'un groupe fiscalement intégré et de l'application continue du régime d'intégration fiscale à son égard en cas de modification du giron des sociétés en faisant partie, de sorte que même après l'accession de nouvelles filiales dans le groupe des pertes reportables déjà subies au niveau du groupe conservent cette qualité à l'égard de toutes les sociétés faisant dorénavant partie du groupe et peuvent être reportées par la société faîtière sur tous les résultats globaux positifs qui lui seront imputés ultérieurement.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que c'est à bon droit que les premiers juges ont conclu à l'absence d'une base légale suffisante pour refuser la compensation des pertes générées au courant de l'intégration fiscale avec les résultats positifs des sociétés nouvellement admises à l'intégration fiscale et que c'était partant à tort que le directeur a confirmé le bureau d'imposition en ce que celui-ci avait refusé le report d'une partie des pertes reportables d'un montant de ... € sur le bénéfice global du groupe au titre de l'exercice 2008.

Par voie de conséquence, l'appel étatique est à rejeter comme étant non fondé et le jugement entrepris est à confirmer dans toute sa teneur.

L'intimée sollicite l'octroi d'une indemnité de procédure de ... € Cette demande est cependant à rejeter, étant donné qu'il n'est pas inéquitable de laisser à sa charge les frais irrépétibles, de manière que les conditions légales pour l'octroi d'une telle indemnité ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

### **PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,  
reçoit l'appel du 27 juillet 2015 en la forme,  
au fond, le déclare non justifié et en déboute l'Etat,  
partant, confirme le jugement entrepris du 24 juin 2015,  
rejette la demande de l'intimée en allocation d'une indemnité de procédure à hauteur de ... €,  
condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, président,  
Serge SCHROEDER, premier conseiller,  
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 24 mars 2016 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence du greffier en chef de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

WILTZIUS

DELAPORTE